

Contabilidade com Criatividade ou Contabilidade sem Confiabilidade? O Papel do Contador de Micro e Pequenas Empresas no Gerenciamento de Resultados

Juliano Almeida de Faria (UEFS/FAT) - jalmeida@oi.com.br

Marnyelle Christine Paulino de Oliveira (UEFS) - marn_y@hotmail.com

Laerson Moraes Silva Lopes (UFBA) - laerson.lopes@gmail.com

Resumo:

Um dos principais papéis da contabilidade é auxiliar os seus usuários com informações que sirvam de subsídios para suas decisões. Porém, a existência de normas contábeis de aplicação subjetiva, abre espaço para que um mesmo fato seja entendido e realizado de diferentes formas. Nesse contexto, considerando a prática oportunista dos atores organizacionais, o resultado apresentado nas demonstrações por representar uma realidade modificada por intermédio de ações que representem um desejo pessoal dos gestores ou dos profissionais que as elaboram, ocultando a real imagem da empresa. Assim, o objetivo deste trabalho foi analisar como os profissionais de contabilidade de Feira de Santana se comportam perante situações que envolvam a prática de Gerenciamento de Resultados e a confiabilidade das informações contábeis. Para tanto, realizou-se pesquisa de campo, com a aplicação de questionários a alunos de pós-graduação, em escritórios de contabilidade e online, via e-mail. Na análise dos dados coletados, a amostra revelou que os entrevistados não concordaram com a prática de gerenciamento nas cinco situações que foram apresentadas, e respaldaram suas justificativas por considerarem que as situações que envolviam essa prática estavam em desacordo com os princípios e normas contábeis. Porém, contradizendo essa discordância, percebeu-se que cerca de 40% assinalaram justificativas que apontam, na verdade, para utilização do gerenciamento de resultado.

Palavras-chave: *Gerenciamento de Resultados; Assimetria de Informações; Percepção dos Contadores.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Contabilidade com Criatividade ou Contabilidade sem Confiabilidade? O Papel do Contador de Micro e Pequenas Empresas no Gerenciamento de Resultados

RESUMO

Um dos principais papéis da contabilidade é auxiliar os seus usuários com informações que sirvam de subsídios para suas decisões. Porém, a existência de normas contábeis de aplicação subjetiva, abre espaço para que um mesmo fato seja entendido e realizado de diferentes formas. Nesse contexto, considerando a prática oportunista dos atores organizacionais, o resultado apresentado nas demonstrações por representar uma realidade modificada por intermédio de ações que representem um desejo pessoal dos gestores ou dos profissionais que as elaboram, ocultando a real imagem da empresa. Assim, o objetivo deste trabalho foi analisar como os profissionais de contabilidade de Feira de Santana se comportam perante situações que envolvam a prática de Gerenciamento de Resultados e a confiabilidade das informações contábeis. Para tanto, realizou-se pesquisa de campo, com a aplicação de questionários a alunos de pós-graduação, em escritórios de contabilidade e *online*, via e-mail. Na análise dos dados coletados, a amostra revelou que os entrevistados não concordaram com a prática de gerenciamento nas cinco situações que foram apresentadas, e respaldaram suas justificativas por considerarem que as situações que envolviam essa prática estavam em desacordo com os princípios e normas contábeis. Porém, contradizendo essa discordância, percebeu-se que cerca de 40% assinalaram justificativas que apontam, na verdade, para utilização do gerenciamento de resultado.

Palavras chave: Gerenciamento de Resultados; Assimetria de Informações; Percepção dos Contadores.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos

1. Introdução

O papel fundamental da contabilidade é evidenciar com credibilidade as informações relacionadas aos fatos que alteram o patrimônio de uma organização, por meio de demonstrações contábeis auxiliando os diversos usuários no processo de tomada de decisões. A importância dessas informações é perceptível através da capacidade que elas possuem de revelar as implicações dos fatos contábeis sobre os resultados econômicos e financeiros de uma entidade. Em outras palavras, as informações contábeis devem servir para respaldar as decisões de seus usuários, pois demonstram a situação econômico-financeira da entidade bem como o seu desenvolvimento, riscos e oportunidades inerentes ao negócio.

Para tanto, essas informações devem ser apresentadas com os seguintes atributos: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade (NBC-T-1, 2010). Entretanto, tais informações em diversos casos são subjetivas, em função da flexibilidade da regulamentação contábil, sobretudo após o processo de harmonização das normas contábeis brasileiras às internacionais. Sobre essa flexibilidade, Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam que a possibilidade de escolhas contábeis permite que as empresas informem o seu desempenho financeiro de acordo com os seus interesses ou dos diretores (KAMIN; RONEN, 1978; JONES, 1991), o que é denominado na literatura acadêmica como Gerenciamento de Resultados. Nota-se que, motivados por interesses pessoais, os agentes empregam

procedimentos que visam melhorar a imagem da empresa, por meio de práticas consideradas mais adequadas para apresentar o resultado esperado, não evidenciando aos usuários de tais informações os métodos utilizados e os motivos incentivadores de tal prática. Isso ocorre em decorrência da assimetria de informações, situação em que uma das partes não possui todas as informações necessárias para análise do contexto da empresa em determinado momento. Santos *et. al* (2007) definem essa assimetria como sendo a diferença de informação existente em uma relação de contrato entre o agente e o principal devido ao fato de uma parte possuir mais conhecimento que outra, ou seja, quando há informação oculta numa relação.

Para Martinez (1998), é da relação entre principal e agente, explicada pela Teoria da Agência, que surgem os conflitos de agência, em razão dos interesses dos atores organizacionais serem diferentes, sendo as decisões tomadas em defesa de uma gestão oportunista, onde o agente tende a aumentar sua satisfação pessoal, muitas vezes ocasionando prejuízos aos interesses do principal. Jensen e Meckling (1976) explanaram os alicerces da Teoria da Agência, confirmando a existência de conflitos de interesses na relação entre principais e agentes. Desse modo, entende-se que a assimetria da informação e a Teoria da Agência são fatores que podem ser considerados como determinantes para ocorrência gerenciamento dos resultados (GR).

Nesse contexto esse gerenciamento, de acordo com Dechow e Skinner (2000) é a ingerência proposital no processo de evidenciação das informações, com a finalidade de conseguir algum benefício pessoal, ao invés de não interferir no processo e deixar que ele ocorra de maneira imparcial. Nas principais discussões pautadas pela Teoria da Agência, o principal são, normalmente, os donos do negócio, os investidores, por outro lado, na figura dos agentes estão os gestores das organizações. Nas micro e pequenas empresas, na maioria dos casos, o proprietário é também que administra o negócio e, com isso, a relação conflituosa inicial prevista por Jensen e Meckling (1976) não seria aplicável. Contudo, os conflitos existem em todo ambiente organizacional (JENSEN, 1994) e, portanto, também haverá conflitos entre outros atores organizacionais, a saber, entre proprietários e empregados; empregados e gestores; proprietários e fornecedores ou o fisco.

Assim, no ambiente das Micro e Pequenas empresas, os conflitos podem apresentar configurações diferentes, mas o gerenciamento das informações contábeis teria os mesmos objetivos que tem nas grandes organizações: apresentar informações que maximizem os interesses particulares dos agentes. Apoiado nesses pressupostos o presente artigo tem por finalidade responder ao seguinte questionamento: **Como se comportam os profissionais de contabilidade de Feira de Santana perante situações que envolvam a prática de Gerenciamento de Resultados e a confiabilidade das informações contábeis?**

Para atingir esse objetivo principal, pretende-se também conhecer as justificativas que determinam a ocorrência dessa prática. O trabalho é relevante por analisar o comportamento dos contadores quanto a práticas que interferem na confiabilidade das informações contábeis evidenciadas pelas empresas, essas que são um dos produtos da contabilidade e podem ser utilizadas como base para avaliação do desempenho das operações das empresas e para fins decisórios por diversos usuários dessas informações. Iudícibus (2004, p. 25) assegura que “o objetivo da contabilidade [...] se resume ao fornecimento de informações econômicas para diversos usuários, de forma que proporcionem decisões racionais”. Desse modo, as informações financeiras precisam ser transparentes e confiáveis para que as necessidades dos seus usuários sejam supridas.

Os gestores das organizações confiam a contabilidade das suas empresas a profissionais, e não esperam que esses promovam a manipulação como forma de obter algum ganho pessoal, utilizando assim de práticas de gerenciamento dos resultados. Ademais, no contexto de conflitos de agência e da assimetria da informação, a contabilidade é utilizada

como instrumento de governança, responsável por dar transparência às operações realizadas pela entidade.

As empresas aqui analisadas possuem como principal fonte de capital as instituições financeiras e outros fornecedores de capital. Além disso, o Governo é também parte interessada nos resultados obtidos por essas empresas. Desse modo, por vezes esses organismos valem-se das informações contábeis para suas análises e, portanto, este estudo também deverá contribuir por tratar do comportamento dos profissionais contábeis frente a situações que podem afetar a confiabilidade dessas informações.

2. Referencial Teórico

2.1. Teoria da Agência

Nascimento e Reginato (2009) informam que Berle e Means (1932) foram os primeiros pesquisadores a direcionar seus estudos para os conflitos de agência. Eles argumentavam que esses conflitos poderiam ocorrer entre os proprietários e os gestores, devido à divergência dos seus interesses, já que enquanto o principal tende a maximizar a sua riqueza, os gestores pretendem maximizar a sua remuneração e reduzir o esforço despendido ao executar suas funções.

Ainda de acordo com o que afirma Nascimento e Reginato (2009) a Teoria da Agência explica a relação de agência e os conflitos existentes entre o principal, proprietário, que delega ao gestor, denominado de agente, a tomada decisão e execução de determinadas funções. Portanto, a relação de agência é decorrente da separação existente entre o controle e a propriedade de uma empresa ocorrida quando de um lado se posicionam os proprietários ou acionistas, e do outro os agentes, que possuem a gestão da empresa sob sua responsabilidade, conforme afirmam Jensen e Meckling (1976).

Dessa forma, a Teoria da Agência explica as relações existentes entre os membros de uma organização empresarial levando em conta que estes indivíduos tomam suas decisões baseadas em seus interesses particulares. Em decorrência disso é que os conflitos de interesses são originados, pois o principal possui um objetivo específico ao contratar o agente, enquanto esse também possui seus objetivos, que acabam por vezes sendo divergentes daqueles do principal.

Conforme afirma Eisenhardt (1989), a Teoria da Agência se preocupa em resolver os problemas de agência que podem ocorrer entre o principal e o agente. Preocupa-se ainda em minimizar os conflitos de interesses originados por informações que faltam algum tipo de complemento e são fornecidas pelo agente ao principal. Nesse aspecto informativo, Martinez (1998) ressalta que a contabilidade elabora informações que o principal e o agente utilizam como base para suas relações. Portanto, é percebida a importância da contabilidade diante das obrigações com a empresa e seus clientes.

Nesse sentido, sendo a Contabilidade um dos mecanismos de Governança Corporativa, estabelecido pelo principal para, entre outras determinações, garantir a prestação de contas sobre as mutações econômico-financeiras da organização, o profissional contábil deve ser imparcial, assim, não devendo conceder vantagens tanto para o principal quanto para o agente. Porém, em diversos casos existe a questão da subordinação da contabilidade à diretoria das entidades.

Conforme afirmam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139) “os proprietários são ditos avaliadores da informação; seus agentes são tomadores de decisões”. A Teoria da Agência se aplica também na relação entre gestores, proprietários de empresas e os profissionais de contabilidade, pois esses três atores organizacionais estão inseridos em uma relação onde a informação decorrente do resultado das demonstrações é uma ferramenta de fundamental

importância para que não ocorram conflitos que, por conseguinte, origine custos para as organizações. Nesse contexto, insere-se a importância do comportamento dos profissionais de contabilidade diante de situações que envolvam a prática do GR.

2.2. Assimetria de Informações

A assimetria da informação é um dos aspectos que favorecem a ocorrência dos problemas de agência entre as partes que gerenciam uma companhia. De acordo com Nascimento e Reginato (2008), a assimetria de informações consolida-se por meio de informações incompletas fornecidas pelo agente ao principal. O que pode comprometer o volume de negócios efetivamente realizados no mercado. A assimetria da informação ampara o GR, viabilizando-o, pois se não existisse essa desigualdade na transmissão das informações, não haveria espaço para os utilizadores das informações contábeis serem iludidos por informações inconsistentes.

Healy e Wahlen (1999, p. 366) argumentam que “devido à presença da assimetria da informação entre internos e externos, a flexibilidade do sistema de relatórios financeiros proporciona à gestão uma discricionariedade que pode ser utilizada de maneira oportunista”. Nota-se que esta atitude oportunista do gestor acaba originando conflitos nas organizações, o que gera interferência nas decisões baseadas nos resultados da companhia. Muitas vezes o distanciamento existente entre o gestor e o usuário da informação contábil é um dos fatos que dão origem a assimetria da informação, pois da margem para que ocorram diversos tipos de interpretações por parte dos envolvidos.

Adicionalmente, Hendriksen e Van Breda (2009) afirmam que “existem padrões contábeis determinados por autoridades regulamentadoras e outros que são determinados pela própria empresa”. Os padrões que possivelmente são definidos pela empresa compreendem procedimentos que os administradores da organização avaliam ser os mais adequados para apresentar a situação esperada pela empresa. Entretanto, as razões que os levaram a esta atitude não são reveladas para os utilizadores das informações, sendo que tais informações sofreram influência dos agentes ou administradores que visam apresentar uma imagem positiva das empresas baseados em seus interesses pessoais.

A assimetria informacional também pode acontecer quando o principal apresentar dificuldade de monitorar e analisar as ações do agente contratado para controle da administração da empresa, originando o risco moral, que é a atitude oportuna do gestor que só pode ser observada depois que o contrato é efetivado entre as partes, pois o mesmo pode buscar o cumprimento dos seus interesses em detrimento dos do principal (MILGROM e ROBERTS, 1992). A assimetria informacional ocorre, ainda de acordo com esses mesmos autores, quando a informação não é distribuída de maneira uniforme entre o principal e agente. Diferenciando-se do problema do risco moral, por esse último acontecer antes da efetivação do contrato.

Paulo (2007, p.10) defende que “a contabilidade possui a função de diminuir a assimetria de informação e reduzir os conflitos de interesses”. Partindo desse pressuposto, nota-se a que a contabilidade contribui com a construção de métodos que minimizem a assimetria de informação entre o profissional contábil e aqueles que dependem dessas informações para gerirem seus negócios.

Dessa forma, a contabilidade é um meio que pode viabilizar a elaboração de informações transparentes, favoráveis e apropriadas, possuindo a capacidade de registrar os fatos econômicos e financeiros que ocorrem no âmbito da empresa de forma que supra e avalie o processo de gestão (LI, 1977), passando a ter fundamental importância para a tomada de decisão. De acordo com Lopes (2004, p.173) “todo sistema de contabilidade financeira ou societária visa reduzir a assimetria informacional entre investidores e agentes envolvidos no conflito de agência”. Portanto, a contabilidade insere-se nesse contexto como provável

reduzidora da assimetria de informações, dispondo de instrumentos que colaborem com a organização da entidade.

Jensen e Meckling (1976) definem que as relações existentes nas entidades são estabelecidas por meio de contratos onde, como já relatado, o principal contrata outra pessoa, o agente, para executar algum serviço em seu nome, delegando ao mesmo alguma autoridade para tomada de decisão. Em diversas situações que envolvem a prática do GR, o administrador é considerado principal na relação de agência, e o profissional de contabilidade representa o agente capaz de adotar possíveis comportamentos afetando o resultado dos relatórios contábeis.

Nesse sentido, considerando que o problema central da Teoria da Agência é a possibilidade do agente assumir um comportamento oportunista no que diz respeito às suas ações ou omissões, objetivando aumentar sua satisfação pessoal, mesmo que para isso precise sacrificar os interesses do principal, é possível que também o profissional contábil aja oportunamente. O gerenciamento de resultados se insere nesse contexto sendo um método influente no sentido do gestor da empresa tomar decisões em interesse próprio, podendo vir a prejudicar direta ou indiretamente os proprietários e os demais usuários das informações contábeis.

2.3. Gerenciamento de Resultados

Em uma de suas modalidades, o gerenciamento de resultados consiste em aproveitar as lacunas das normas contábeis objetivando transformar a informação que se apresenta nas demonstrações financeiras em uma realidade modificada, alterando assim a realidade da empresa. Por meio do emprego de decisões discricionárias, o gestor prioriza escolhas contábeis com base nos incentivos que o levam a obter um resultado favorável, por vezes, diferentes do obtido na realidade concreta dos negócios.

Segundo Cosenza e Grateron (2003) o gerenciamento de resultados é uma maneira de alterar a realidade do patrimônio de uma entidade, que ocorre através da modificação intencional das informações contábeis, objetivando apresentar resultados que os gestores desejam. Para Naser (1994) o GR é o resultado da modificação dos dados contábeis do que realmente são, para os que os elaboram desejam, aproveitando as facilidades proporcionadas pelas normas contábeis ou até mesmo ignorando-as.

Zendersky (2005, p. 32) afirma que “existem duas razões principais para o GR, a primeira é que os Princípios Contábeis não alcançam todas as situações possíveis; e, a segunda, que mesmo diante de regras os gerentes podem ter possibilidades de escolhas distintas sobre a aplicação destas”. Desai, Hogan e Wilkins (2004) defendem que quando exercido por interesse de determinados usuários da informação ou pelos profissionais que as elaboram, pode propiciar prejuízos irretratáveis para a imagem da empresa como, por exemplo, queda da confiança dos investidores em relação à informação divulgada nas demonstrações, custos pessoais para os gestores que forem associados a tais práticas, podendo comprometer ainda sua reputação e riqueza pessoal.

Observa-se que diversos incentivos podem induzir a manipulação dos resultados. Os principais seriam: os resultados obtidos estarem ligados à remuneração de diretores e administradores; pressões por parte dos investidores para que sejam apresentados resultados satisfatórios; rentabilidade que representem um patrimônio e uma situação financeira favorável; flexibilidade e subjetividade na aplicação dos princípios e normas contábeis; diferentes interpretações dos gestores, diminuição do valor dos resultados devido ao risco de exigências salariais, ocultação de benefícios frente à gerência, impunidade do gerenciador das informações (DESAI; HOGAN; WILKINS, 2004; ZENDERSKY, 2005).

Outra definição, apresentada por Healy e Wahlen (1999, p.368), é que o:

Gerenciamento da informação contábil ocorre quando os administradores usam do julgamento na divulgação de relatórios financeiros e na estruturação de transações para alterar os relatórios financeiros, a fim de enganar alguns agentes sobre o desempenho econômico latente da companhia ou para influenciar os resultados contratuais que dependem dos números contábeis.

Nos estudos Healy e Wahlen (1999) ficou claro que os autores não fazem referência a atitudes fraudulentas na prática do GR, porém considera a finalidade, a intenção, a utilização do julgamento dos profissionais contábeis para influenciar o resultado das demonstrações como fator importante para tomada de decisão. Nota-se que a discussão gira em torno das motivações dos elaboradores das informações contábeis iludirem os gestores e usuários destas informações sobre a real situação financeira da entidade. Adicionalmente, Lopes e Martins (2005) sugerem que os gestores podem ser seletivos no manuseio da contabilidade objetivando comunicar apenas os aspectos mais convenientes do comportamento da empresa. Isso ocorre por que os mesmos não repassam todas as informações que possuem, selecionando as que são mais convenientes aos seus interesses.

Dessa forma, a prática do gerenciamento através de atitudes que favoreçam mais a um grupo que a outro grupo, pode acarretar danos aos usuários da informação contábil, em decorrência dos demonstrativos não representarem a verdadeira situação financeira da entidade e sim interesses pessoais dos agentes ou de quem elabora tais informações. O GR afeta de forma direta a interpretação da informação contábil por aqueles que a utilizam interferindo no funcionamento do mercado, o que coloca em jogo não apenas o prestígio do profissional contábil, mas também a imagem da organização.

Conforme Sancovschi e Matos (2003) as escolhas de práticas contábeis que visem apenas alcançar objetivos lucrativos representam desvio no comportamento dos gestores, comprometendo, por conseguinte, as decisões dos interessados no resultado da empresa. Logo, o comportamento dos profissionais de contabilidade diante da prática do GR merece atenção por parte dos diversos *stakeholders*, pois a conduta destes profissionais quanto à prática de gerenciamento é de fundamental importância para o desempenho reportado por uma organização. A análise das atitudes dos contadores frente à prática pode resultar em menos custos de agência para a entidade, sendo que as consequências estão ligadas diretamente à veracidade da escrituração e da evidenciação contábil.

Dos profissionais de contabilidade responsáveis pela apresentação fidedigna das informações espera-se que haja o cumprimento das normas que regulamentam a contabilidade, mesmo em situações que propiciem aos mesmos algum benefício ou ganho pessoal pela adoção de GR.

3. Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa é classificada como descritiva-explicativa, tendo em vista que os objetivos deste trabalho buscam identificar o comportamento dos profissionais de contabilidade da cidade de Feira de Santana frente a situações próprias da sua atividade profissional e que envolva a prática do GR das informações contábeis. Além disso, visa conhecer as principais justificativas para a ocorrência de tal prática.

Segundo Gil (2008), a pesquisa descritiva tem a função de identificar características determinantes de uma população ou fenômeno e, também, relacionando pontos em comum entre as variáveis. Uma das características mais expressivas da pesquisa descritiva está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Concorrendo para o alcance dos objetivos desta pesquisa, tomou-se como método o quantitativo. Para Richardson *et al.* (2007, pág. 70):

(...) como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Para a coleta de dados foi utilizado um questionário. Este instrumento é constituído por uma série ordenada de perguntas que seguiram às orientações de elaboração previsto em Beuren (2003) e foram respondidas por escrito pelos indivíduos, sem a presença do pesquisador. Ao relacionar as considerações de Beuren (2003) com as necessidades de alcançar os objetivos deste trabalho, o questionário foi ferramenta ideal, pois foi possível simular situações cotidianas dos profissionais sob a forma de questão.

O questionário foi dividido em dois blocos. O primeiro bloco tentou perceber o comportamento dos pesquisados frente a determinadas situações corriqueiras dos profissionais de contabilidade, além de identificar possíveis justificativas de tal comportamento. O segundo bloco buscou identificar o perfil dos pesquisados. Em suma, o bloco I foi composto de questões principais, trazendo situações onde o GR era utilizado, seguido de questão-auxiliar, que traziam possíveis justificativas para utilização, ou não, de tal prática. Nas questões principais foi utilizada a escala tipo *Likert* de cinco pontos com pesos variantes de 01 (discordo totalmente) a 05 (concordo totalmente), para medir o comportamento dos respondentes frente às situações colocadas em cada questão.

Já nas questões auxiliares foram utilizadas questões do tipo fechada, de múltipla escolha. Assim, o segundo bloco buscou identificar aspectos como gênero; idade; experiência profissional; qual a formação na graduação; pressões para exercer o GR na função atual; e, se positivo, por quem/que era motivado a praticar o gerenciamento. Além disso, se trabalha em empresa de contabilidade, se sim, por quanto tempo, quais são os principais usuários das informações geradas por eles, visando ainda identificar a correlação dessa prática com fatores do perfil do profissional influenciadores na prática do gerenciamento de resultados.

O instrumento de coleta de dados foi aplicado em duas turmas de Pós-graduação, em escritórios de contabilidade de Feira de Santana-Ba e enviado por e-mail durante o mês de julho de 2012. Foram respondidos 85 questionários. Após a aplicação do instrumento de coleta, os dados alcançados foram tabulados pelo *Microsoft Excel*®, sistema no qual também ocorreu a análise dos dados, utilizando a média aritmética.

4. Análise e Resultados

4.1. Caracterização da Amostra

Este tópico tem por objetivo documentar e analisar a opinião dos respondentes a cerca do seu perfil. No entanto, antes de tais opiniões, cumpre apresentar a caracterização da amostra. Na tabela 01, verifica-se a faixa etária dos respondentes.

Tabela 01 - Faixa etária

Faixa etária	
De 19 a 25 anos	40%
De 26 a 30 anos	41%
De 31 a 40 anos	12%
Mais de 41 anos	7%

Fonte: Dados da pesquisa.

A faixa etária dos respondentes verificada na tabela 01 revela que cerca de 80% dos profissionais possui idade menor que 30 anos, evidenciando uma população jovem e com experiência profissional média de seis anos. Já a tabela 02, além de apresentar mais características dos respondentes, demonstra o comportamento dos mesmos em relação à prática do GR, isso por meio da média global da amostra.

Tabela 02 - Perfil dos respondentes

	Média Global	Gênero/Qtd		Exper. Profis. (Média em anos)	Cargo Liderança	Pressionado a Gerenciar Resultados (Média Escala Likert), Por quem?	Trab. em Empresa Contábil	Usuário da informação
		Masc.	Fem.					
		26%	74%					
Q1	2,05	2,41	1,92	06	37%	3,14	76%	-
Q2	1,76	2,09	1,65					
Q3	2,51	2,23	2,54					
Q4	2,75	2,32	2,08					
Q5	2,65	2,05	1,98					
Governo						5	-	6
Empresários						15		25
Sup. Imediato						27		14
Clientes						14		28
Fornecedor						0		2
Funcionários						0		5
ONG's						0		3
Em branco						45		-

Fonte: Dados da pesquisa..

O gênero feminino foi predominante na pesquisa, representando 74% da amostra, conforme se observa na tabela 02. Também se observa que 37% dos questionados exerceu ou exercem cargo de liderança e 76% das pessoas trabalham em empresas prestadoras de serviços contábeis, o que revela uma tendência a envolverem-se em situações onde podem ser incentivados a gerenciar o resultado das informações contábeis, sendo os principais usuários dessas informações os clientes e os empresários.

Outra característica importante observada foi a média das pessoas pressionadas a gerenciar os resultados das informações contábeis. A média global foi de 3,14 pontos. Cerca 32% das pessoas marcaram a opção de que são pressionados por seus superiores imediatos.

Quanto às respostas para as questões Q1 a Q5, que são discutidas de maneira mais detalhada adiante, vale destacar que, em média, as mulheres apresentaram-se com um perfil mais conservador quanto às práticas de gerenciamento.

4.2. O Contador e o Gerenciamento de Resultados

Esta seção possui o intuito de revelar o comportamento dos respondentes no que diz respeito às situações de gerenciamento expostas no questionário, assim como as justificativas de suas respostas sobre o GR. Importante ressaltar que no questionário foi possível o

profissional justificar-se com mais de uma opção, sendo assim, o somatório poderá variar de questão para questão, superando o número de 100% dos respondentes.

Além disso, uma interpretação que valerá para todas as questões a seguir apresentadas é que apenas a J2. “Está em desacordo com normas e princípios contábeis” é uma justificativa para uma posição de não adoção da prática proposta na questão, ou seja, quem optou pelas outras justificativas, mesmo tendo o respondente sinalizado na escala de intensidade “discordo totalmente”, a justificativa dada é para uma atitude de realização da prática. Desde já, é importante destacar que novos estudos podem buscar explicar essa contradição.

Tabela 03 – Questão 01

Entrega das demonstrações contábeis na data solicitada pelo cliente mesmo faltando documentação para gerar uma informação fidedigna, visando bonificação oferecida pela entrega dessas Demonstrações Contábeis na data solicitada.					
Média na escala	J1. Receio de perder o cliente/emprego	J2. Está em desacordo com normas e princípios contábeis	J3. Obrigação de deixar o cliente satisfeito	J4. Exigência de tal atitude por parte do gestor.	J5. Benefício financeiro percebido.
2,05	12%	70%	13%	8%	8%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 03 evidencia, por meio da média de 2,05, que a tendência global dos pesquisados é discordar com o gerenciamento de resultados em situações que existam informações incompletas. Esse comportamento, vale dizer, implica em informações contábeis de baixa confiabilidade, por não terem simplesmente registrado todas as operações ocorridas. Não se refere ao gerenciamento de resultados com base em escolhas contábeis, como tratado na academia. Contudo, serve para ilustrar como, de maneira oportunista, o Contador pode apresentar informações em confiabilidade para evitar prejudicar-se.

Ainda nesta questão, a não concordância com essa prática foi justificada, em 70% das respostas, pelo fato dela estar em desacordo com os princípios e normas contábeis. Ao analisar os demais dados da tabela, se observa que 25% demonstraram preocupação com o cliente (12%, em “J1” e 13%, em “J3”). Já 8% dos profissionais marcaram que seus clientes exigem este tipo de atitude. Esta atitude seria justificável pela bonificação que receberia caso entregasse as peças contábeis, por cerca de 8% dos pesquisados. De forma indireta percebe-se que os indivíduos apresentam as Demonstrações com informações incompletas, pois as justificativas que apontam para o uso dessa prática foram assinaladas por 41% (“J1”, “J3”, “J4” e “J5”) dos entrevistados.

Tabela 4 - Questão 02

O administrador de uma empresa que passa por dificuldades financeiras sugere ao profissional contábil que melhore o resultado do seu faturamento anual para que o banco libere um empréstimo, sugerindo um aumento de 5% em seu honorário, caso a transação ocorra da forma esperada.					
Média na escala	J1. Receio de perder o cliente/emprego	J2. Está em desacordo com normas e princípios contábeis	J3. Obrigação de deixar o cliente satisfeito	J4. Exigência de tal atitude por parte do gestor.	J5. Benefício financeiro percebido.
1,76	10%	68%	8,5%	2%	8%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com média de 1,76 na escala de *Likert*, conforme observado na Tabela 04, os pesquisados tenderam a discordar com GR quando os administradores de uma empresa que

passava por dificuldades financeiras sugerem ao profissional contábil uma melhora no resultado das demonstrações visando alcançar liberação de empréstimos ou outros benefícios, mesmo que ofereçam acréscimo ao honorário do contador caso a solicitação seja atendida da forma esperada. A maior parte dos entrevistados, 68%, justificou a escolha em função dessa atitude de gerenciamento não observar os princípios e normas contábeis.

A preocupação com o cliente foi percebida por cerca de 20% dos participantes da pesquisa. O benefício financeiro foi assinalado por quase 8% e foi percebido que os gestores não exigem de seus liderados tal atitude, aproximadamente 2%. De forma discreta é possível perceber a utilização do GR a partir da análise desses dados. O comportamento dos respondentes, de modo geral, frente à situação da Questão 02, concorre para imparcialidade proposta por Martinez (2001). Entretanto, conforme análise 32% dos profissionais assumiram indiretamente conceder vantagem para determinados agentes.

Tabela 5 - Questão 03

O profissional contábil é incentivado pelo seu cliente a apresentar através das demonstrações um menor perfil de risco da sua empresa ao mercado alterando o critério de mensuração do ativo a fim de estabilizar a receita e o lucro, utilizando os critérios estabelecidos pelas normas internacionais de contabilidade.					
Média na escala	J1. Receio de perder o cliente/emprego	J2. Está em desacordo com normas e princípios contábeis	J3. Obrigação de deixar o cliente satisfeito	J4. Exigência de tal atitude por parte do gestor.	J5. Benefício financeiro percebido.
2,46	7%	55%	8%	19%	8%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Questão 03, a média de julgamento da utilização do GR entre os entrevistados foi de 2,46 e revelou tendência a discordância. Como justificativa mais utilizada foi o descumprimento de normas e princípios contábeis, verificados na Tabela 5. A utilização do gerenciamento de resultados, apesar da média global acusar o contrário, é possível de ocorrer, pois as justificativas que acusam tal comportamento foram marcadas por 41% dos indivíduos. O nível de preocupação com o cliente, 15%, diminui em relação à questão anterior. Chamou atenção o comportamento dos gestores ao exigir de seus subordinados a execução da prática, 17% afirmaram essa justificativa. Como nas questões anteriores a preocupação com benefício financeiro manteve-se inalterado, com 8%. Zendersky (2005, p.32) afirma que existem duas razões principais para o GR contábeis, onde a primeira seria os Princípios Contábeis não alcançam todas as situações possíveis; e, a segunda que, mesmo diante dessas regras, os gerentes podem ter possibilidades de escolhas distintas sobre sua aplicação.

Tabela 6 - Questão 04

Gerenciamento do resultado das demonstrações por um funcionário sem o conhecimento do contador e do cliente, visando satisfação do cliente ao obter um resultado positivo, em concordância com os princípios e normas contábeis vigentes, e demonstrar um bom serviço no seu primeiro mês na empresa. Diante disso o contador apresenta a demonstração ao cliente da forma que está para não interferir no prazo de entrega e deixar o cliente insatisfeito.					
Média na escala	J1. Receio de perder o cliente/emprego	J2. Está em desacordo com normas e princípios contábeis	J3. Obrigação de deixar o cliente satisfeito	J4. Exigência de tal atitude por parte do gestor.	J5. Benefício financeiro percebido.
2,14	16%	45	16%	4%	10%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6 apresenta a média de 2,14 pontos na escala de *Likert* para situação presente na quarta questão, revelando tendência por parte dos participantes da pesquisa a discordar da ação do contador e justificaram sua posição afirmando que tal prática estaria em desacordo com os princípios e normas contábeis. Entretanto o julgamento dos respondentes revela divergência entre tal situação onde existe o gerenciamento e a justificativa utilizada pela maioria, pois a questão foi para ao informar que a atitude do funcionário estaria em concordância com princípios e normas contábeis vigentes.

Foi possível observar a preocupação dos entrevistados para com a manutenção do emprego ou clientes, 28% demonstraram isso. Nesse tipo de situação o benefício financeiro percebido é considerado como justificativa por cerca de 10% dos pesquisados. Pouco mais de 4% apontaram o gestor como sujeito responsável por tal comportamento. A situação proposta pela questão quatro encaixa no perfil proposto pela literatura, onde o GR é uma interferência proposital no processo de elaboração das demonstrações financeiras externas, com a motivação de obter um benefício particular.

Tabela 7 - Questão 05

Uma empresa decide abrir o capital para atrair investimentos em 2012, porém para impressionar os investidores apresentam demonstrações do ano de 2011 em que a empresa apresentava liquidez alegando falhas técnicas em seu sistema contábil. Para minimizar o problema e convencer os investidores, os gestores apresentam projeções de resultados baseadas no orçamento e índices do controle interno.					
Média na escala	J1. Receio de perder o cliente/emprego	J2. Está em desacordo com as normas e princípios contábeis	J3. Obrigação de deixar o cliente satisfeito	J4. Exigência de tal atitude por parte do gestor.	J5. Benefício financeiro percebido.
1,98	4%	64%	6%	8%	14%

Fonte: Dados da pesquisa.

A quinta questão descreve circunstância em que ocorre a assimetria da informação, que de acordo com Nascimento e Reginato (2008) consiste por meio de informações incompletas fornecidas pelo agente ao principal. O que pode comprometer o volume de negócios efetivamente realizados no mercado. A média de 1,98 revelou não concordância por parte dos respondentes à situação proposta pela questão. Respaldaram suas justificativas por entenderem haver desacordo com as normas e princípios contábeis, mantendo a mesma justificativa das demais questões, esta alternativa foi marcada por 64% pessoas, conforme Tabela 7.

A preocupação com a satisfação e manutenção dos clientes foi reduzida nessa situação, assinaladas por pouco mais de 10% dos entrevistados. Nesse tipo de circunstância, o fariam cerca de 5% assinalaram que os gestores exijam tal prática, conforme dados da Tabela 7. A justificativa do benefício financeiro ganhou importância, quando comparados com as questões anteriores, assinalada por 14%, uma hipótese para esse aumento seria que esse tipo de negócios envolvendo investidores gera altas quantia em dinheiro, o que poderia gerar bonificação para o responsável pela contabilidade.

5. Considerações Finais

Martinez (2001) assegura que o resultado da empresa e o seu desempenho é um dos produtos mais importantes da contabilidade para os diversos usuários das suas informações. O mesmo autor ressalta ainda que a contabilidade apresenta informações das quais o principal e

o agente, utilizam como base para suas decisões. Portanto, é percebida a importância do papel da contabilidade diante das obrigações com a empresa e seus clientes. O profissional contábil no momento da prestação dos seus serviços deve ser imparcial quanto ao conceder vantagens tanto ao principal quanto ao agente, porém em diversos casos existe a questão da subordinação da contabilidade a diretoria das entidades.

Nesse sentido, esta pesquisa investiga o comportamento dos profissionais de contabilidade de Feira de Santana frente a situações relacionadas à atividade profissional que envolvem a prática do gerenciamento dos resultados contábeis bem como a análise das justificativas que determinam a ocorrência dessa prática.

Identificou-se que os principais agentes que pressionam os contadores à prática do gerenciamento são os superiores imediatos, empresários e os seus clientes. Porém, ao verificar a mesma tabela, foi possível extrair que 25% dos respondentes não concordaram em existir tal pressão por parte de qualquer agente. Observou-se, também, uma tendência à discordância dos profissionais em adotar práticas de gerenciamento. Ao confrontar as respostas aos dois blocos, notou-se que os profissionais são pressionados por usuários da informação contábil a gerenciar resultados, porém, no segundo bloco, há uma tendência em discordar com a utilização dessa prática.

Nas questões em que a assimetria da informação se fazia presente nas situações, o comportamento dos respondentes de modo geral foi discordar com a atitude oportunista. As justificativas foram semelhantes para todas as situações: tendo como principal fator desmotivador do gerenciamento o fato desse comportamento estar em desacordo aos princípios e normas contábeis. As demais justificativas utilizadas pelos respondentes apontavam, de forma indireta, para utilização do GR por parte de pelo menos 45% dos pesquisados. Na questão 03, a média global foi de 2,46 pontos na escala e foi justificada por não estar em concordância com os princípios e normas contábeis. Porém, no enunciado da situação foi dito que o profissional utilizaria de procedimentos previstos nas normas de contabilidade, mesmo assim os pesquisados utilizaram da justificativa supracitada para essa questão.

Constatou-se que os profissionais de contabilidade de Feira de Santana não concordam com a prática do GR e baseiam suas justificativas para tal comportamento no fato dessa prática estar desalinhada com o que prevê os princípios e normas que regulamentam a contabilidade. Entretanto, quando questionados se eram pressionados a utilizarem tal prática em sua função, a resposta positiva e os principais motivadores para esse comportamento são os seus superiores imediatos. Mesmo em situações em que serão beneficiados, os contadores analisados não concordam em aderir à prática, mesmo quando estão envolvidos em situações que agreguem algum benefício para os mesmos.

Como fator limitador da pesquisa apresenta-se a não especificação dos princípios e normas contábeis apontadas como justificativa das opções pelo GR. A abrangência desse item pode conduzir a uma resposta enviesada ao tempo que pode justificar parte da contradição envolvendo esta questão na pesquisa. A partir desta limitação sugere-se nova pesquisa para explicar quais normas e procedimentos influenciam na opção, ou não, do GR e os respectivos níveis de influência.

Ademais, no ambiente em que os questionários foram aplicados, é possível que alguns respondentes não estejam familiarizados com teorias e procedimentos que fundamentam a prática de gerenciamento de resultados (LOPES; DIAS FILHO, 2011), desconhecendo o sentido do gerenciamento como tratado na literatura científica. Com isso, podem ter relacionado tal procedimento a atos ilícitos, de sonegação fiscal, por exemplo, e assim trazido viés para a pesquisa. Um estudo experimental, com a submissão dos respondentes a um treinamento sobre tais conteúdos, pode dar nova configuração a esse problema e, portanto, é mais uma oportunidade de estudo,

Referências

- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos: teoria e prática**. São Paulo: Atlas. 2003.
- COSENZA, J. P. GRATERON, I. R. G. **Auditoria da contabilidade criativa**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília – DF, ano 32, n. 143, p. 42-61, set./out. 2003.
- DECHOW, Patricia M.; SKINNER, D.J. **Earnings management, reconciling the wins of accounting academics, practitioners, and regulators**. Accounting Horizons: p 235-250, June 2000.
- DESAI, H.; HOGAN, C. E; WILKINS, M.S. **The Reputational Penalty for Aggressive Accounting: Earnings Restatements and Management Turnover**, Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID633681_code44202.pdf?abstractid=471842&mirid=1 . Acesso em 20/07/2012.
- EISENHARDT, Kathllen M. **Agency theory: an assessment and review**. Academy of Management Review v.14, n.1, 1989.p.57-74.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- HEALY P.M.; WAHLEN, J.M. **A review of the earnings managent literature and its implications for standard setting**. Accounting Horizons, 13 (4), 365-383, 1999.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- _____. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDÍCIBUS. Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- JENSEN, Michael C. Self-interest, altruism, incentives, & Agency Theory. Journal of Applied Corporate Finance, v. 7, n. 2, 1994. Disponível em <http://papers.ssrn.com/abstract=5566>. Acesso em 11/02/2012.
- _____; MECKLING, William H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, v. 3, n. 4, p. 305-360, out. 1976.
- JONES, J. Earnings management during import relief investigations. Journal of Accounting Research. v. 29, p. 193-228, 1991.
- KAMIN , J.Y.; RONEN , J.. The smoothing of income numbers: some empirical evidence on systematic differences among management-controlled and owner-controlled firms. Accounting, Organizations and Society, v. 3, n. 2, p. 141-157, 1978.
- LI, H. D. **Contabilidade gerencial**. São Paulo. Atlas, 1977.
- LOPES, A.B. Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A.B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LOPES, Laerson M.S.; DIAS FILHO, José Maria. Percepção dos profissionais de contabilidade de Salvador-BA sobre os aspectos institucionais da organização: Uma análise com base na Teoria da Agência. In. Congresso Brasileiro de Custos, 18. Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 07 a 09 de novembro de 2011. Anais. Associação Brasileira de Custos, 2011.

MARTINEZ, A. L. **“Gerenciamento” dos resultados contábeis:** Estudo empírico das companhias abertas brasileiras. São Paulo: FEA/USP, 2001.

_____. **Agency Theory na Pesquisa Contábil.** In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, ENANPAD, 22, Foz do Iguaçu. Anais... 27 a 30 de setembro de 1998.

MILGROM, Paul; ROBERTS, John. **Economics, Organizational & Management.** New Jersey: Prentice-Hall, 1992.

NASCIMENTO, A.M; REGINATO, L. **Divulgação da Informação Contábil, Governança Corporativa e Controle Organizacional: uma relação necessária.** Revista Universo Contábil, vol.4, n.3, 2008.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional 2º** Ed.São Paulo: Atlas, 2009

NASER, K. **Creative Financial Accounting: its nature and use.** Prentice Hall, 2003, Londres.

PAULO, Edilson. **Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados.** 2007. 269f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007

RICHAARDSON, Roberto Jarryet al .**Pesquisa Social : métodos e técnicas.**3.ed.,São Paulo:Atlas,2007.

SANTOS. L. S. *et al.* **Teoria da Contabilidade,** São Paulo: Atlas, 2007.

SANCOVSCHI, Moacir; MATOS, Felipe F. J. de. **Gerenciamento de lucros: que pensam administradores, contadores e outros profissionais de empresas no Brasil?**Revista de Administração Contemporânea, v.7, nº 4, 2003: 141-161.

ZENDERSKY, Humberto Carlos. **Gerenciamento de resultados em instituições financeiras no Brasil – 2000 a 2004.** 2005. 131 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2005.